

## بررسی رابطه بین نوسان‌پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

۳۹۲

محمد رضا عباس‌زاده<sup>۱</sup>فرزانه نصیرزاده<sup>۲</sup>سید مهدی پورحسینی حصار<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۸/۲/۴

تاریخ پذیرش: ۹۸/۶/۲۴

### چکیده

این پژوهش به تبیین و بررسی رابطه بین نوسان‌پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. نوسان‌پذیری سود بر اساس انحراف معیار ۵ سال گذشته سود و زیان عملیاتی تعریف و اندازه‌گیری شده است. جهت تعیین کیفیت حسابرسی از چهار معیار دوره تصدی حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرس، تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی استفاده شده است. در این تحقیق تعداد ۹۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۹۲ تا ۹۶ مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گرفته است. به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق از رگرسیون لجستیک و مربعات معمولی استفاده شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین علامت سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرس، تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) و همچنین بین نوسان‌پذیری سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) رابطه معناداری وجود دارد، ولی بین علامت سود و اندازه موسسه حسابرسی و همچنین بین نوسان‌پذیری سود و نوع اظهار نظر حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشده است.

**کلمات کلیدی:** کیفیت حسابرسی، کیفیت سود، دوره تصدی حسابرس، نوسان‌پذیری سود

۱. دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه فردوسی مشهد، (نویسنده مسئول)، ایمیل: abbas33@um.ac.ir

۲. دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه فردوسی مشهد، ایمیل: nasirzadeh@um.ac.ir

۳. دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه فردوسی مشهد، رئیس اداره نظارت و بررسی‌های فنی دیوان محاسبات خراسان رضوی، پست الکترونیک: sm.pourhoseini@yahoo.com

وجود اطلاعات مالی قابل اتکا لازمه اتخاذ بسیاری از تصمیم‌گیری‌های مالی و سرمایه‌گذاری است. سود گزارش شده واحدهای تجاری یکی از مهمترین اطلاعات مالی است که همواره مورد توجه و تاکید طیف وسیع استفاده‌کنندگان قرار دارد. از سود بعنوان مبنایی برای سنجش کارایی مدیریت، ابزاری برای پیش‌بینی سودها و جریانهای نقدی آتی، مبنایی برای تعیین مالیات و وسیله‌ای برای ارزیابی و قضاوت درباره تخصیص منابع یاد می‌شود. همچنین در مدل‌های قیمت‌گذاری سهام و تعیین ارزش شرکتها سود بیش از هر عامل دیگری نقش دارد.

علیرغم نقش مهم سود و اطلاعات مربوط به آن در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، وجود واقعیت‌هایی همچون تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات، استفاده از برآوردها و تخمین در محاسبه برخی از اقلام سود و زیان، امکان استفاده از روشهای گوناگون حسابداری و موضوعاتی نظیر هموار سازی و مدیریت سود کاربرد سود بعنوان معیار تصمیم‌گیری را مورد تردید قرار می‌دهد. تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مالی ارائه شده از جمله سود موجب ایجاد تقاضا برای انجام خدمات حسابرسی مستقل و نتیجتاً طرح موضوع کیفیت حسابرسی شده است.

کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن از دیرباز مورد توجه و علاقه سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیلگران مالی، محققان و اعتبار دهندگان بوده و تحقیقات زیادی در حوزه کیفیت حسابرسی و ارتباط آن با سایر متغیرها صورت گرفته است، اما تاکنون تعریفی جامع و روشن از کیفیت حسابرسی که مورد قبول همگان باشد ارائه نشده است. شاید بتوان چنین وضعیتی را با توجه به اینکه مسئولیت حسابرسان در هر مقطعی از زمان در چارچوبی از انتظارات عمومی قابل تفسیر بوده و نیز با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی یک ایده مفهومی است که نمی‌توان آن را به صورت مستقیم مورد مشاهده قرار داد، توجیه نمود (لین و لئو، ۲۰۰۹).

با عنایت به نقش اساسی سود در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، بخش قابل توجهی از بودجه زمانی عملیات حسابرسی به گردآوری و ارزیابی شواهد مربوط به سود و عناصر تشکیل دهنده آن اختصاص می‌یابد، بنابراین سود و ویژگیهای آن می‌تواند بر فرآیند عملیات حسابرسی و کیفیت آن اثرگذار باشد. در میان معیارهای مربوط به کیفیت سود، نوسان‌پذیری سود یکی از ویژگیهای مهم مرتبط با سری زمانی سود بوده که میزان انحرافات زمانی سود را اندازه‌گیری می‌نماید. هر چقدر نوسان‌پذیری سود بیشتر باشد نشان دهنده این است که پایداری سود کمتر و در نتیجه کیفیت سود پایین‌تر است. از آنجایی که سودهای پر نوسان معمولاً با ریسک بالاتری همراه می‌باشند، انتظار می‌رود نوسان‌پذیری سود بر ریسک کلی حسابرسی و همچنین کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد.

در مورد تأثیر نوسان‌پذیری سود بر کیفیت حسابرسی تاکنون تحقیقی صورت نگرفته است. با توجه به اهمیت و ضرورت شناسایی و تعیین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه بین نوسان‌پذیری سود و کیفیت حسابرسی می‌باشد. در واقع سؤال

اصلی پژوهش این است که آیا نوسانات سود بر کیفیت حسابداری شرکتها اثرگذار است؟ یا خیر.

## ۲. مبانی نظری و بسط فرضیه‌ها

### ۲-۱. کیفیت حسابداری

کیفیت حسابداری بعنوان یکی از مقوله‌های جدید در حوزه حسابداری سهم نسبتاً بالایی از تحقیقات اخیر در حوزه حسابداری را به خود اختصاص داده است. کیفیت حسابداری، مفهومی چند وجهی است که می‌توان آن را از دیدگاههای مختلف مورد بررسی قرارداد. در یک دیدگاه گزارش حسابداری بعنوان یک محصول مورد توجه قرار می‌گیرد و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین شده بیانگر کیفیت حسابداری می‌باشد. در دیدگاهی دیگر، حسابداری بعنوان یک خدمت در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه گردد. فرایند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است؛ بنابراین، در صورتیکه ارائه خدمت مزبور، از نقطه شروع تا نقطه پایان که گزارش حسابداری است، مطابق با استانداردها و ضوابط تعیین شده انجام شود، از کیفیت لازم برخوردار است (حیدری و همکاران، ۱۳۹۶).

تاکنون تعریفی جامع و روشن از کیفیت حسابداری که مورد قبول همگان باشد ارائه نشده است. برخی از افراد حرفه‌ای کیفیت حسابداری را به عنوان میزان تطبیق حسابداری انجام شده با استانداردهای حسابداری تعریف کرده‌اند. برخی دیگر از محققان حسابداری، ابعاد گوناگون دیگری را برای تعریف کیفیت حسابداری قائل شده‌اند که این ابعاد اغلب به تعاریفی کاملاً متفاوت منجر شده است.

دی آنجلو<sup>(۱۹۸۱)</sup> تعریف جامعی از کیفیت حسابداری تحت عنوان "ارزیابی بازار" ارائه نموده است. ارزیابی بازار در واقع عبارت است از احتمال اینکه حسابرس هم تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم صاحبکار را کشف و هم تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند به استقلال حسابرس ارتباط پیدا می‌کند. تیمن و ترومن<sup>(۱۹۸۶)</sup> کیفیت حسابداری را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از حسابداری صورتهای مالی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد (صالحی و فلاح گنجه، ۱۳۹۵).

والاس<sup>(۱۹۸۰)</sup> کیفیت حسابداری را توانایی حسابرس مستقل در کاهش اختلالات اطلاعات منعکس در صورتهای مالی و افزایش دقت این اطلاعات تعریف نموده است. دیوان محاسبات

1. Lin & Liu
2. De Angelo
3. Titman & Trueman
3. wallac

امریکا<sup>۱</sup> (GAO) کیفیت حسابداری را انجام حسابرسی مطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری و عدم وجود خطاها، تقلبها و تحریفهای با اهمیت تعریف می‌نماید.

دی فاند و ژانگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) بیان نمودند، مفهوم کیفیت حسابرسی پیچیده است و اندازه‌گیری آن دشوار می‌باشد، زیرا میزان اعتباری که حسابرس به صورت‌های مالی می‌بخشد به سادگی قابل مشاهده نیست. ساختار کیفیت حسابرسی از سازه‌های کمی و کیفی گوناگون تشکیل شده به همین دلیل اندازه‌گیری آن دشوار است. عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند که برخی از آنها بشرح زیر است:

### ۱-۱-۲. اندازه موسسه حسابرسی

اندازه موسسه حسابرسی یکی از معیارهای کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است. دی آنجلو (۱۹۸۱) به طور تحلیلی نشان داد که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، انگیزه بیشتری برای ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالا دارند. زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و به دلیل اینکه تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن مشتریان خود نیستند. این چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. از نظر لینوکس<sup>۳</sup> (۱۹۹۹) دو توضیح برای همبستگی مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر اساس پژوهش‌های نظری فراهم شده است که یکی مرتبط با شهرت حسابرسان و دیگری مرتبط با میزان ثروت و منابع مالی حسابرسان است.

### ۲-۱-۲. دوره تصدی حسابرسی

تعداد سالهای متوالی که یک موسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی یک واحد تجاری را بر عهده داشته است دوره تصدی حسابرسی خوانده می‌شود. کامران<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) معتقد است که پیچیدگی‌های زیاد در محیط کاری شرکتها موجب شده است تا حسابرس نتواند در مدت زمان کوتاهی با فعالیتهای شرکت مورد رسیدگی آشنایی کامل پیدا کند. تداوم انتخاب حسابرس (دوره تصدی بلند مدت) موجب می‌شود تا حسابرس به مرور دانش خاص بیشتری پیدا کند و این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

### ۳-۱-۲. نوع گزارش حسابرسی

برخی محققین گزارشات مقبول بدون بند توضیحی را گزارش بدون کیفیت و سایر انواع

1. General Accounting Office
2. Defond & Zhang
3. Lennox
4. Camerana

گزارشات (مقبول با بند توضیحی، مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) را گزارشات با کیفیت در نظر گرفته‌اند. به اعتقاد دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) کیفیت حسابداری در شرکت‌های دارای اظهار نظر تعدیل شده بیشتر است. معیار به صورت واقعی نتایج حاصل از اجرای فرآیند حسابداری را نشان داده و به اعتقاد لنوکس و لی (۲۰۱۲) معیار قابل اتکایی به شمار می‌رود زیرا اظهار نظر حسابرس به صورت مستقیم تحت تأثیر و کنترل حسابرس بوده و نشان دهنده مسئولیت حسابرسان نسبت به گزارش دهی می‌باشد.

#### ۲-۱-۴. تعداد بندهای گزارش حسابداری

دی آنجلو و همکاران (۲۰۰۰) شواهد قوی یافتند که مؤسسه‌های حسابداری بزرگتر تمایل بیشتری به ارائه گزارش‌های حسابداری تعدیل شده (مشروط) نسبت به سایر مؤسسه‌ها دارند یافته‌های پژوهش انجام شده در رابطه با رتبه بندی مؤسسات حسابداری معتمد بورس اوراق بهادار از جمله تحقیق انجام شده توسط محمد رضائی و مهربان پور (۱۳۹۵) نشان می‌دهد که تعداد بندهای گزارش حسابداری برای حسابرسان معتمد طبقه اول نسبت به حسابرسان سایر طبقات بیشتر است.

#### ۲-۱-۵. تخصص حسابداری در صنعت

تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه مثبتی وجود دارد. تخصص بر مبنای آموزش و یا تجربه عملی می‌باشد که از حسابداری در یک صنعت خاص به دست می‌آید. حسابرسان متخصص به این دلیل که سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت را رسیدگی می‌کنند، دارای تجاربی هستند که سایر حسابرسان فاقد آن می‌باشند (یگانه و همکاران، ۱۳۹۱). به بیان دیگر، حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابداری را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابداری تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابداری با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دان و همکاران، ۲۰۰۴).

#### ۲-۱-۶. حق الزحمه حسابداری

میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس می‌تواند بر کیفیت کار حسابرس اثر بگذارد، هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند و باعث از دست رفتن استقلال آنان می‌شود و در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار ممکن است روش‌های حسابداری را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب

مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). نیل و رایلی<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) اعتقاد دارند در شرکت‌هایی که تقاضای حسابداری با کیفیت‌تر دارند حق الزحمه حسابداری بیشتر خواهد بود چرا که کار حسابداری بیشتری مورد نیاز است. نیکینن و شالستوم<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) در پژوهشی به بررسی اثر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابداری در کشور انگلستان پرداخته‌اند. نتیجه پژوهش آنان حاکی از آن بود که حق الزحمه خدمات حسابداری با مؤلفه‌های ریسک مانند ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد. علاوه بر این یافته‌های کنچل<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) نیز حاکی از رابطه معنی‌دار بین ریسک شرکت صاحبکار و حق الزحمه حسابداری است.

## ۲-۲. کیفیت سود

سود یکی از اقلام مهم و اصلی صورت‌های مالی است که توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را بخود جلب می‌کند. سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، مدیران، کارکنان شرکت، تحلیل‌گران، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، از سود به عنوان مبنایی جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعطای وام، سیاست پرداخت سود، ارزیابی شرکتها، محاسبه مالیات و سایر تصمیمات مربوط به شرکت، استفاده می‌کنند (شاهرخی، ۱۳۸۶). اتخاذ چنین تصمیمات مهمی مستلزم این است که سود از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد بنابراین نه تنها کمیت بلکه کیفیت سود باید مورد توجه قرار گیرد.

نظریه کیفیت سود برای اولین بار توسط تحلیل‌گران مالی و کارگزاران بورس مطرح شد، زیرا آنها احساس کردند سود گزارش شده، قدرت سود شرکت را آنچنان که در ذهن مجسم می‌کند نشان نمی‌دهد (اسماعیلی، ۱۳۸۵). وجود زمینه‌های مناسب برای دستکاری سود ناشی از تضاد منافع و همچنین پاره‌ای از محدودیت‌های ذاتی حسابداری از جمله نارسایی‌های موجود در فرایند برآوردها و پیش‌بینی‌های آتی و امکان استفاده از روش‌های متعدد حسابداری، باعث شده است که سود واقعی یک بنگاه با سود گزارش شده در صورت‌های مالی متفاوت باشد.

محققان و دست‌اندرکاران حرفه حسابداری به دلیل اهمیت سود به عنوان یکی از معیارهای عملکرد و تعیین‌کننده ارزش بنگاه‌های اقتصادی ناگزیر به ارزیابی سود گزارش شده بنگاه‌های اقتصادی بوده، لذا مفهومی با عنوان «کیفیت سود» مطرح می‌شود. نظریه کیفیت سود در شرایطی شکل گرفت که شواهد فزاینده‌ای درباره مدیریت سود توسط پژوهشگران جمع‌آوری گردید. بنابراین به نظر می‌رسد اگر سودها مدیریت نشده باشند کیفیت بالایی دارند اما هیچ توافقی مبنی بر ویژگی‌هایی که کیفیت سود را افزایش دهد وجود ندارد (منعم و فرشادفر، ۲۰۰۷).

کیفیت سود مفهومی است که دارای جنبه‌های متفاوتی می‌باشد و از این رو تعاریف مختلف و معیارهای متفاوتی در رابطه با آن مطرح شده‌اند. تحقیقات مختلف در تعریف مفهوم کیفیت

1. Nil & Raili
2. Nikkinen & Sahlstrom
3. Knechel

سود، به دو ویژگی مهم اشاره نموده‌اند. یکی از این ویژگیها، سودمندی در تصمیم و دیگری ارتباط این مفهوم با سود اقتصادی است. به بیان بهتر، کیفیت بالای سود به معنای سودمندی اطلاعات سود در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و همچنین نزدیکی بیشتر سود حسابداری به سود اقتصادی است.

در مورد کیفیت سود و ارتباط آن با دیگر متغیرها پژوهش‌های زیادی انجام شده است. در برخی از این مطالعات از جمله شیپر و وینسنت<sup>۱</sup> (۲۰۰۳)، فرانسس و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) و دچو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) معیارهای ارزیابی و ویژگیهای مربوط به کیفیت سود مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. بر مبنای پژوهش‌های قبلی انجام شده در زمینه کیفیت سود، سنجه‌های مربوط به کیفیت سود را می‌توان در قالب جدول زیر خلاصه نمود:

#### معیارهای ارزیابی کیفیت سود و اجزای آنها

معیار ارزیابی	اجزای مربوط
خصوصیات سری زمانی سود	پایداری سود ۲- قابلیت پیش‌بینی ۳- نوسان پذیری
روابط بین سود، اقلام تعهدی و جریانهای نقدی	نسبت وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی به سود ۲- تغییر در کل اقلام تعهدی ۳- پیش‌بینی اقلام تعهدی غیرعادی به کمک متغیرهای حسابداری ۴- پیش‌بینی روابط بین اقلام تعهدی و جریانهای نقدی
تأثیرگذاری در تصمیم	روابط معکوس بین پیش‌بینی و قضاوت در گزارشگری کیفیت سود ۲- میزان بهره‌گیری تهیه‌کنندگان اطلاعات از قضاوت و پیش‌بینی
ویژگی‌های کیفی چارچوب نظری (هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی)	مربوط بودن، قابلیت اتکا

منبع: بولو، یگانه و هراسانی (۱۳۹۰)

#### ۲-۳. نوسان‌پذیری سود و کیفیت حسابداری

یکی از معیارهای کیفیت سود که مبتنی بر خصوصیات سری زمانی سود می‌باشد نوسان‌پذیری سود است. این شاخص کیفیت سود، معیاری از ثبات و دوام سود است. سودهای بادوام و باثبات به دلیل استمرار آنها از دیدگاه سرمایه‌گذاران مطلوب می‌باشند.

نوسان‌پذیری سود میزان انحرافات زمانی سود را اندازه‌گیری می‌نماید. بر اساس قاعده کلی سودهای پر نوسان با ریسک بالاتر همراه است. بسیاری از سرمایه‌گذاران، سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که از یک روند ثابت سود آوری برخوردارند را ترجیح می‌دهند. سرمایه‌گذاران معتقدند شرکت‌هایی که سودهای پرنوسان گزارش می‌کنند، نسبت به شرکت‌هایی که سودهای هموار گزارش می‌کنند، دارای ریسک بیشتری هستند. براساس پژوهش پیمایشی گراهام و

1. Schipper & Vincent

2. Francis

3. Dechow

همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) که بر روی ۴۰۱ مدیر مالی انجام شد، ۹۷ درصد از پاسخ دهندگان طرفدار سودهای هموار و کم نوسان بوده و علاقه‌ای به سودهای پرنوسان نداشتند زیرا ۸۰ درصد آنها معتقد بودند که نوسانات سود، قابلیت پیش‌بینی سودهای آتی را کاهش می‌دهد. پژوهش‌های آقاییگی و همکاران (۲۰۱۲) مهرانی و حصارزاده (۱۳۹۰) و حقیقت و معتمد (۱۳۹۰) که بر اساس چارچوب تحقیق دیچو و تانک<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) به بررسی ارتباط بین نوسان سود و قابلیت پیش‌بینی آن پرداخته بیان کننده ارتباط منفی و معنادار بین نوسان سود و قابلیت پیش‌بینی سود (در کوتاه مدت و بلند مدت) است.

هر چند عوامل مختلفی ممکن است بر نوسانات سود تأثیرگذار باشند؛ اما دو دلیل اصلی نوسانات سود که مبتنی بر پژوهش‌های انجام شده می‌باشد؛ عبارت‌اند از عوامل اقتصادی و نحوه عمل حسابداری. شوکهای اقتصادی و امثالهم، که بصورت خارج از کنترل شرکت‌ها می‌باشند؛ عملکرد واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. عوامل حسابداری که عمدتاً در خصوص شیوه و نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و به تبع سود واحد اقتصادی است؛ می‌تواند بر این ساز و کار تأثیرگذار باشد. پیدا است که عواملی چون اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها و مشکلات پیرامون تخصیص هزینه‌ها به دوره‌های مالی، شناسایی درآمدها، محافظه کاری حسابداری و موارد مشابه، مهم‌ترین عواملی هستند که می‌توانند در محاسبه سود و رابطه بین سودهای گذشته و آینده (پایداری سود)، تأثیرگذار باشند و رابطه بین آنها را دچار نوسان سازند (مشایخی و متنی، ۱۳۹۲). رسوایی‌های مالی اخیر در سطح بین‌الملل نظیر لمن برادرز، ساتیام، انگلو ایریش بانک، انرون، ورلد کام، تلکام و ... نگرانی‌هایی را در مورد کیفیت سود پدید آورده است. حسابداری مستقل نقش اساسی در فرآیند گزارشگری مالی و قابلیت اعتبار آن بازی می‌کند در حالی که مسؤولیت تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است ولی در پی این رسوایی‌ها، انگشت اتهام به سوی حسابرسان نیز نشانه رفته است. برای مثال در رسوایی انرون علاوه بر مدیریت ارشد شرکت، مؤسسه حسابداری آرتور اندرسون نیز به خاطر عدم کشف تقلب‌های صورت پذیرفته مقرر شناخته شد. در این ارتباط این اجماع نظر وجود دارد که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابداری موجب وقوع چنین رسوایی‌هایی گشته است. در پی این وقایع، قانونگذاران و تدوینکنندگان استانداردهای حسابداری و حسابداری در پی ساز و کارهایی برای بهبود استقلال حسابرسان و کیفیت حسابداری بوده‌اند (مهرانی و همکاران ۱۳۹۱).

همبستگی و نوسانات سود از ویژگیهای مهم سود و کیفیت آن است که بر ریسک حسابداری تأثیر می‌گذارند. این خصیصه‌ها ممکن است عناصری از خطر ذاتی را برای حسابرسان ایجاد نمایند (بریان و همکاران، ۲۰۱۷). از آنجایی که رسالت حسابداری اعتبار بخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی است، نوسانات سود سبب می‌شود حسابرسان برای ارزیابی و برآورد انتظارات و در نتیجه کیفیت حسابداری با چالش و دشواری

1. Graham  
 2. Dichev



بیشتری مواجه شوند زیرا همبستگی و نوسانات سود به طور مستقیم با ریسک ذاتی حسابرسی مرتبط می‌باشد. شاید بتوان دلیل این امر را حساسیت حسابرسان به فعالیت‌های فرصت طلبانه مانند مدیریت سود، هموار سازی سود، اجتناب مالیاتی و... عنوان نمود. چنانچه نوسانات ایجاد شده در سود بعنوان فاکتوری از ریسک قلمداد شود این موضوع ریسک شرکت را افزایش داده و حسابرسان جهت پوشش ریسک در قالب انجام اقدامات اضافی و اصلاحی واکنش نشان می‌دهند. در مدل کلی ریسک حسابرسی که متشکل از ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف می‌باشد، در صورتی که حسابرسان ریسک ذاتی و ریسک کنترل را در سطح بالایی ارزیابی نماید، به منظور کاهش ریسک عدم کشف و نتیجتاً کاهش ریسک کلی حسابرسی، حجم آزمون‌های محتوا و همچنین کمیت و کیفیت رسیدگی‌های خود را افزایش خواهد داد. در مقابل حق الزحمه حسابرسی که خود تابعی از مدت زمان و میزان پیچیدگی عملیات حسابرسی است افزایش می‌یابد. میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرسان می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسان اثر بگذارد، هرچه قدر حق الزحمه پرداختی افزایش یابد، سعی و تلاش حسابرسان نیز افزایش می‌یابد و به تبع آن، کیفیت حسابرسی بالایی رود، در نتیجه بازار نسبت به کیفیت بالای اطلاعات، عکس العمل مثبت نشان می‌دهد (منصوری و تناتی ۱۳۹۱).

نوع اظهار نظر احتمالی حسابرسان بر کیفیت و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مؤثر است. ریسک ناشی از نوسانات سود احتمال تغییر در نوع گزارش حسابرسی و صدور گزارش‌های تعدیل شده همراه با بندهای شرط را افزایش می‌دهد. شرایط پیرامون گزارش‌های تعدیل شده، نیازمند جمع آوری مقدار زیادی شواهد برای رسیدن به سطح مطلوب اطمینان حسابرسان است. به علاوه، شرایطی که منجر به افزایش تعدیل‌ها در گزارش‌های حسابرسی می‌شوند ممکن است علامتی برای نیاز به افزایش سطح مطلوب اطمینان باشد که این به دلیل افزایش ریسک عکس العمل‌ها علیه حسابرسان می‌باشد (پالمروس، ۱۹۸۶).

برخی از تحقیق‌هایی که در آن از متغیرهای این پژوهش استفاده شده در ادامه آمده است.

#### ۲-۴. پیشینه پژوهش

جنکینز و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) به بررسی تأثیر حسابرسان متخصص صنعت بر کاهش کیفیت سود در اواخر دهه ۱۹۹۰ می‌پردازند؛ بدین صورت که آیا حسابرسان متخصص صنعت در قطع نمودن کاهش کیفیت سود موجود در اواخر دهه ۱۹۹۰ نقشی داشته‌اند؟ یافته‌های تحقیق آن‌ها بیانگر افزایش معنادار در میزان اقلام تعهدی اختیاری و کاهش معنادار در ضرایب واکنش سود بود که این یافته‌ها به منزله کاهش کیفیت سود در طی این دوره است، اما افزایش در اقلام تعهدی اختیاری و کاهش در ضرایب واکنش سود برای شرکت‌هایی که از حسابرسان متخصص صنعت استفاده می‌کردند، کمتر از سایر شرکت‌ها بود.

1. Jenkins

بالسام و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) به بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسان و ضریب واکنش سود از طریق مقایسه ضرایب واکنش سود صاحبکارانی که توسط حسابرسان متخصص صنعت رسیدگی شده‌اند و سایر صاحبکاران می‌پردازند نتایج این تحقیق نیز نشان داد که صاحبکاران حسابرسان متخصص صنعت از ضریب واکنش سود بالاتری برخوردارند

ری نولدز و فرانسسیس<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) بیان می‌کنند که حسابرسان با کیفیت بالا قادر به کشف مدیریت سود هستند، زیرا از دانش بیشتر و بالاتری نسبت به سایر حسابرسان برخوردارند و سعی می‌کنند تا از مدیریت فرصت طلبانه سود ممانعت به عمل آورند و شهرت و خویش را حفظ نمایند. این تحقیق نشان می‌دهد که صاحبکاران شش مؤسسه بزرگ حسابداری از اقلام تعهدی اختیاری پایین‌تری نسبت به سایر حسابرسان برخوردارند

حساس یگانه و وحیدی الیزی<sup>۳</sup> (۱۳۸۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسان ایرانی نگرشی مشابه تحقیقات انجام شده در انگلستان و استرالیا به متغیرهای نشان دهنده ریسک ذاتی دارند. ادبیات پژوهش بیانگر این امر است که ریسک شرکت صاحبکار با میزان حق الزحمه دریافتی آنان از سوی حسابرسان اثر دارد.

نمازی و همکاران<sup>۴</sup> (۱۳۹۰) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آن‌ها در این پژوهش برای تعیین کیفیت حسابداری از دو معیار اندازه حسابرسان و دوره تصدی حسابرسان و به منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده کرده‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در حالت کلی یک رابطه مثبت و ضعیف بین معیارهای اندازه حسابرسان و دوره تصدی حسابرسان و مدیریت سود وجود دارد.

چون تالی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۴) در پژوهشی در کشور ایالات متحده تأثیر اندازه و کیفیت مؤسسات حسابداری مورد قبول بازار بورس را مورد مطالعه قرار داده و دریافتند که مؤسسات بزرگ حسابداری در مقابل فشار صاحبکار نسبت به گزارش، کمتر تمایل به تسلیم شدن دارند بنابراین استقلال بیشتری دارند. از سوی دیگر این پژوهشگران دریافتند که مؤسسات حسابداری بزرگ حق الزحمه بالایی را پیشنهاد می‌کنند و در بازار رقابتی مؤسسات بزرگ حسابداری تقریباً از قدرت انحصاری برخوردارند، در نتیجه حق الزحمه بالا در مورد مؤسسات بزرگ حسابداری احتمالاً نتیجه کیفیت بالای حسابداری در مقابل مشکل اقتصادی ایجاد شده قدرت بازار انحصاری است.

ابراهیمی کردلر و همکاران<sup>۶</sup> (۱۳۸۷) رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر حسابرسان با مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. مدیریت سود با اقلام تعهدی اختیاری سنجیده شده است. در رابطه با حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر حسابرسان، تأثیر نوع مؤسسه حسابداری، نوع اظهار نظر حسابرسان در گزارش حسابداری و تعداد بندهای شرط در گزارش حسابداری بر روی

1. Balsam

2. Francis

3. Chon Tali & et al

اقدام تعهدی اختیاری سنجیده می‌شود. نوع مؤسسه حسابداری به دو دسته سازمان حسابداری و سایر مؤسسات و نوع اظهار نظر حسابرس به دو دسته مقبول و مشروط تقسیم شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فقط نوع مؤسسه حسابداری با اقدام تعهدی اختیاری ارتباط دارد.

در تحقیق سجادی و زارعی (۱۳۸۶) عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابداری از دیدگاه شرکای مؤسسه‌های حسابداری در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. با استفاده از پرسشنامه، داده‌های لازم گردآوری شده و از طریق فرض‌ها و روش‌های آماری، مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد، تخصص صنعتی مؤسسه حسابداری، کیفیت گزارش حسابداری، میزان دعاوی حقوقی صاحبکار و تنگناهای فرآیند گزارش حسابداری در تعیین حق الزحمه حسابداری مؤثر است. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که شهرت مؤسسه حسابداری، استقلال حسابرسان مؤسسه حسابداری و شهرت صاحبکار در تعیین حق الزحمه حسابداری مؤثر نیست.

بهن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) با این فرض که کیفیت حسابداری رابطه مثبتی با قابلیت اتکا صورت‌های مالی دارد، رابطه بین کیفیت حسابداری و پیش‌بینی سود را مورد بررسی قرار دادند. دو فرضیه تحقیق آن‌ها عبارت بودند از صحت پیش‌بینی سود با کیفیت حسابداری رابطه مثبت دارد و انحراف پیش‌بینی سود با کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد نتیجه تحقیق نشان داد که شرکت‌هایی که توسط حسابرسان با کیفیت‌تر حسابداری می‌شوند، پیش‌بینی‌های سود صحیح‌تری دارند و شرکت‌هایی که توسط حسابرسانی غیر از چهار مؤسسه بزرگ حسابداری می‌شوند، انحراف پیش‌بینی سود بیشتری دارند.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) با بررسی نقش تخصص حسابرس در مدیریت سود بیان می‌کنند شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها، متخصص صنعت می‌باشد دارای سطح اقدام تعهدی اختیاری کمتر و ضریب واکنش سود بالاتری نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها، متخصص نمی‌باشد، هستند. به عبارت دیگر، حسابرسان متخصص صنعت، حسابداری با کیفیت‌تری به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند.

صفری گراییل، و جعفری طهور (۱۳۹۵) در تحقیق، به بررسی، عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابداری، در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد که بین اندازه شرکت، سودآوری شرکت، اندازه مؤسسه حسابداری، پیچیدگی شرکت و حق الزحمه حسابداری، رابطه معناداری وجود دارد.

تسو و وانگ<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) در تحقیقی دریافتند شرکت‌هایی که از خدمات مؤسسات بزرگ حسابداری استفاده می‌کنند، ضریب واکنش سود بیشتری دارند.

آزبان و ساوان (۲۰۱۶) در پژوهش به بررسی رابطه بین پایبندی حسابداری داخلی با استانداردها و حق الزحمه حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد حق الزحمه حسابداری

1. Behn

2. Teoh

خارجی با پیروی از استانداردهای عملکرد و ویژگیهای مرتبط بالاتر است و بین حق الزحمه حسابداری و بودجه حسابداری داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

بریان و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین همبستگی سود، نوسانات سود و هزینه‌های حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که رابطه منفی (مثبت) بین همبستگی سود (نوسانات سود) و هزینه‌های حسابداری وجود دارد. همچنین بین همبستگی سود و هزینه‌های حسابداری و حسابرسان متخصص صنعت رابطه وجود دارد.

عالی پور و صالحی (۱۳۹۶) در تحقیق خود با عنوان "بررسی تأثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابداری" بیان نموده‌اند که بین استرس کار حسابرس و کیفیت حسابداری، رابطه منفی و معناداری وجود دارد به عبارت دیگر، چنانچه استرس کار حسابرس افزایش یابد، میزان اقلام تعهدی اختیاری نیز افزایش می‌یابد، در نتیجه منجر به کاهش کیفیت حسابداری می‌گردد. همچنین نتایج پژوهش آنها نشان داد که این رابطه منفی در کار حسابداری اولیه، بیشتر می‌باشد. یزشکیان و حسینی ازان اخاری (۱۳۹۶) در یک تحقیق به بررسی رابطه مدت تصدی حسابرس با کیفیت حسابداری پرداخته‌اند. نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابداری و دو متغیر دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابداری، رابطه معنی‌داری وجود دارد؛ اما اندازه موسسه حسابداری، رابطه بین کیفیت حسابداری و دوره تصدی حسابرس را افزایش نمی‌دهد.

طالبپور و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" تأثیر چرخش دوره‌ای اختیاری یا اجباری حسابرسان و مؤسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری را مورد بررسی قرار داده‌اند. پژوهشگران برای کیفیت حسابداری سه معیار، وجود بند تداوم فعالیت در گزارش حسابداری، اقلام تعهدی اختیاری و تعدیلات سنواتی را انتخاب کردند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها برای نمونه‌های انتخابی، نشان داد که نه تنها کیفیت حسابداری در هنگام تعویض حسابرس افزایش پیدا نکرده بلکه طولانی شدن دوره‌های تصدی حسابرسان منجر به بهبود کیفیت حسابداری می‌گردد این نتیجه برای هر سه معیار مورد بررسی یکسان بود.

### ۳. فرضیه‌های تحقیق

برای بررسی رابطه بین سودآوری و کیفیت حسابداری شرکت فرضیه‌های زیر مطرح می‌شود:  
 بین سودآوری و کیفیت حسابداری (دوره تصدی حسابرس) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

بین سودآوری و کیفیت حسابداری (نوع اظهار نظر حسابرس) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

بین سودآوری و کیفیت حسابداری (اندازه موسسه حسابداری) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

بین سودآوری و کیفیت حسابداری (تعداد بند شرط حسابرس) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

دارد.

همچنین به منظور بررسی بین تغییرات (نوسانات) در سود عملیاتی و کیفیت حسابداری شرکت فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

بین تغییرات (نوسانات) در سود عملیاتی و کیفیت حسابداری (دوره تصدی حسابرسان) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

بین تغییرات (نوسانات) در سود عملیاتی و کیفیت حسابداری (نوع اظهار نظر حسابرسان) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

بین تغییرات (نوسانات) در سود عملیاتی و کیفیت حسابداری (اندازه موسسه حسابداری) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

بین تغییرات (نوسانات) در سود عملیاتی و کیفیت حسابداری (تعداد بند شرط حسابرسان) شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

#### ۴. روش شناسی

این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است. با توجه به اینکه از اطلاعات موجود در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سنوات گذشته استفاده نموده است و هیچگونه کنترل و دخالتی در فرایند گردآوری داده‌ها و اندازه‌گیری مقادیر متغیرها صورت نگرفته است نوعی تحقیق توصیفی پس رویدادی و از لحاظ روش گردآوری اطلاعات از نوع پژوهش‌های توصیفی - همبستگی است. داده‌های میدانی مورد نیاز شرکت‌های منتخب با مراجعه به صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سامانه مدیریت پژوهش سازمان بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزار ره آورد نوین گردآوری شده است.

#### ۴-۱. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ می‌باشد. برای انتخاب نمونه آماری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. به علت وجود برخی ناهماهنگیها میان اعضای جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه آماری در نظر گرفته شد:

- ۱- شرکت‌ها طی دوره زمانی مورد بررسی (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶) تداوم فعالیت داشته باشند.
  - ۲- شرکت‌ها طی دوره زمانی مورد بررسی (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶) در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده بوده‌اند.
- به منظور افزایش قابلیت مقایسه پایان سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد در طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند
- با توجه به اینکه برای اندازه‌گیری نوسان پذیری سود از انحراف معیار ۵ سال گذشته سود

وزیان عملیاتی استفاده شده است شرکتهایی که تفکیک مناسب فعالیتهای عملیاتی از سایر فعالیتهای (سرمایه‌گذاری و تأمین مالی) صورت نگرفته حذف شده‌اند.

شرکت جزو شرکتهای سرمایه‌گذاری، بیمه، لیزینگ و بانکها نباشد (به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت‌های این شرکتها با سایر شرکتها).

۳- صورت‌های مالی و یادداشتهای توضیحی همراه آنها و در نهایت داده‌های لازم برای آزمون فرضیه پژوهش در دسترس باشد.

با لحاظ کردن شرایط فوق، تعداد ۹۹ شرکت به عنوان نمونه از میان شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید.

#### ۲-۴. الگوی پژوهش

بر اساس چارچوب نظری و پیشینه تحقیق مدل پژوهش از نوع رگرسیون چندگانه بوده و برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از مدل زیر استفاده شده است:

$$Audit\ quality_{it} = \beta_0 + \beta_1 profit_{it} + \beta_2 \Delta profit_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + e_{it}$$

که در آن متغیر وابسته:

کیفیت حسابرسی (Audit quality): است. برای تعیین کیفیت حسابرسی از چهار معیار دوره تصدی حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرس، تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی استفاده می‌شود.

دوره تصدی حسابرس (Audit Tenure): متغیر مجازی است که اگر دوره تصدی حسابرس بیشتر از ۴ سال باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر می‌پذیرد.

نوع اظهار نظر حسابرس (Audit opinion): یک متغیر مجازی است که اگر گزارش حسابرس تعدیل نشده باشد ۱ و برای سایر موارد صفر می‌گیرد.

تعداد بندهای شرط (Audit Conditional): بر اساس تعداد بندهای شرط قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود.

اندازه موسسه حسابرسی (Audit size): اندازه موسسه حسابرسی یک متغیر مجازی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت، عدد صفر را می‌پذیرد.

متغیرهای مستقل:

سودآوری (Profit): متغیر مجازی است که شرکتهای دارای سود عملیاتی عدد ۱ و شرکتهای دارای زیان عملیاتی صفر می‌گیرند.

نوسان‌پذیری سود ( $\Delta Profit$ ): مطابق نظر فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴) تغییرپذیری سود از طریق انحراف معیار سود قبل از ارقام غیرمترقبه اندازه‌گیری می‌شود. در پژوهش حاضر از انحراف

معیار ۵ سال گذشته سود و زیان عملیاتی برای اندازه‌گیری نوسان‌پذیری سود استفاده شده است. هرچه انحراف معیار سود بالاتر باشد، کیفیت سود ضعیفتر قلمداد می‌شود.

$$(\text{Earn Var} = \sigma (\text{EBE I } j, t)$$

### متغیرهای کنترل:

اندازه شرکت (Size): در این پژوهش از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها به عنوان معیاری از اندازه شرکت استفاده می‌شود. انتظار می‌رود شرکت‌های بزرگ‌تر خدمات حسابرسی با کیفیت‌تری را دریافت کنند

اهرم مالی (Lev): برای محاسبه اهرم مالی از نسبت تقسیم بدهیها به داراییها استفاده می‌شود. اهرم مالی معیاری برای اندازه‌گیری توانایی شرکت برای بازپرداخت تعهدات مالی در سررسید است.

### ۵. یافته‌های پژوهش

#### ۵-۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق شامل میانگین، میانه، کمینه، بیشینه، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی در جدول شماره ۱ آمده است.

جدول شماره ۱ - آمار توصیفی

متغیر	تعداد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
دوره تصدی حسابرسی	۴۹۵	۰,۷۶۸	۱	۱	۰	۰,۴۲۳	-۱,۲۷۲	-۰,۳۸۵
نوع اظهار نظر حسابرسی	۴۹۵	۰,۵۵۸	۱	۱	۰	۰,۴۹۷	-۰,۲۳۳	-۱,۹۵۴
اندازه موسسه حسابرسی	۴۹۵	۰,۲۵۳	۰	۱	۰	۰,۴۳۵	۱,۱۴۳	-۰,۶۹۷
تعداد بند شرط حسابرسی	۴۹۵	۱,۳۰۷	۰	۱۱	۰	۱,۹۲۴	۱,۶۷۶	۲,۸۵۸
سودآوری	۴۹۵	۰,۸۹۱	۱	۱	۰	۰,۳۱۲	-۲,۵۱۵	۴,۳۴۵
تغییرات در سود و زیان عملیاتی	۴۹۵	۰,۴۱۵	۰,۰۹۷	۲۲,۸۷۴	۰,۰۰۲	۱,۹۴۱	۸,۵۷۹	۷۹,۹۳۸
اندازه	۴۹۵	۱۳,۸۷۸	۱۳,۶۷۸	۱۹,۱۵	۱۰,۵۰۵	۱,۴۳۶	۱,۲۵۲	۲,۴۲۷
اهرم مالی	۴۹۵	۰,۶۱۵	۰,۶۱۸	۱,۷۸۸	۰,۰۳	۰,۲۳۹	۰,۴۸۷	۱,۹۴۸

بر اساس مقدار میانگین محاسبه شده، ۷۶ شرکت از مجموع ۹۹ شرکت دارای دوره تصدی حسابرسی تکنواخت می‌باشند به عبارتی تمایل شرکت‌ها عموماً به عدم تغییر حسابرسی می‌باشد از مجموع ۹۹ شرکت حسابرسان برای حدوداً ۵۵ درصد گزارش تعدیل نشده صادر نموده‌اند در

باقی موارد حسابرسی از ۱ تا ۱۱ بند قبل از بند اظهار نظر بعنوان بند تعدیل یا شرط منظور نموده اند در این میان حدود ۲۵ از شرکتهای توسط سازمان حسابرسی و مابقی شرکتهای سایر موسسه حسابرسی شده اند. از مجموع شرکتهای حدود ۸۹ درصد در دوره تحقیق سود آور بوده اند که تغییرات سود آنها در حدود ۴۱ درصد می باشد. با توجه به نزدیکی میانگین و میانه اندازه نمونه تقریبی مناسب از کل جامعه آماری می باشد از منظر مقدار اهرم مالی که نشان دهنده تعهدات شرکت می باشد نیز تفاوت چندانی بین میانگین و میانه نمی باشد. لذا به نظر می رسد نتایج استنباطی بیانگر اثرات مناسب از جامعه خواهد بود.

### ۲-۵. بررسی و آزمون فرضیه های تحقیق

جدول شماره ۲- نتایج رگرسیون لجستیک دوره تصدی حسابرس

شرح	ضرایب	آماره Wald	احتمال آماره
سودآوری (علامت سود)	۱,۰۹۳	۱۰,۶۴۱	۰,۰۰۱
تغییرات در سود و زیان عملیاتی	-۰,۶۷۱	۶,۷۷۰	۰,۰۰۹
اندازه	-۰,۲۵۹	۱۲,۲۱۶	۰,۰۰۰
اهرم مالی	۱,۵۸۳	۹,۷۹۹	۰,۰۰۲
عرض از مبدأ	۳,۱۳۹	۸,۷۹۸	۰,۰۰۳
ارزیابی کل مدل	کای مربع	۵۲,۴۳۴	۰,۰۰۰
تغییرات واریانس			
حداقل تبیین	حداکثر درست‌نمایی	۴۸۴,۲۱۴	۱۰
حداکثر تبیین			۱۵
قدرت مدل - تفکیک متغیرها		متغیر صفر	۹,۵۶۵
		متغیر یک	۹۹,۴۷۴
		مجموع	۷۸,۵۸۶

مطابق جدول شماره ۲ آزمون تحلیل رگرسیون لجستیک انجام شده برای بررسی رابطه سودآوری (علامت سود) و تغییرات سود و زیان عملیاتی با دوره تصدی حسابرس، بر اساس ۴۹۵ شرکت سال انجام و مطابق ارزیابی کلی مدل با آماره کای مربع به میزان ۵۲/۴۳۴ در سطح اطمینان ۹۵ درصد به طور معنی داری پایا می باشد. این مدل بین ۱۰ تا ۱۵ درصد از واریانس



تصدی حسابرس را تبیین می‌نماید و با توجه به نوع سود آوری و تغییرات در سود و زیان عملیاتی ۹/۵ درصد از شرکتها در عدم تمدید دوره تصدی حسابرس و ۹۹/۷۴۷ درصد از شرکتها در تمدید دوره تصدی حسابرس به درستی تصمیم گرفته‌اند از این رو در حدود ۷۸/۵۸۶ درصد از پیش‌بینی‌ها درست می‌باشد.

### فرضیه شماره ۱: بین سود آوری (علامت سود) و دوره تصدی حسابرس شرکت رابطه معناداری وجود دارد

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل سودآوری به میزان ۱/۰۹۳ و آماره Wald آن به میزان ۱۰/۶۴۱ با احتمال خطای ۰,۰۰۱ بیانگر معنی‌داری تاثیر علامت سود بر دوره تصدی حسابرس می‌باشد با توجه به علامت مثبت ضریب متغیر یاد شده می‌توان بیان نمود که توان سودآوری شرکت سبب تمدید تصدی حسابرس می‌گردد. لذا بین سود آوری و دوره تصدی حسابرس شرکت رابطه معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ۱ در مقابل فرضیه صفر آن مورد تأیید قرار می‌گیرد.

### فرضیه شماره ۲: بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و دوره تصدی حسابرس شرکت رابطه معناداری وجود دارد

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل تغییرات در سود و زیان عملیاتی به میزان ۰/۶۷۱- و آماره Wald آن به میزان ۶/۷۷۰ با احتمال خطای ۰,۰۰۹ بیانگر معنی‌داری تاثیر تغییرات در سود و زیان عملیاتی بر دوره تصدی حسابرس می‌باشد با توجه به علامت منفی ضریب متغیر یاد شده می‌توان بیان نمود که با کاهش تغییرات در سود و زیان عملیاتی، تصدی حسابرس نیز تمدید می‌گردد. لذا بین تغییرات در سود و زیان عملیاتی و دوره تصدی حسابرس شرکت رابطه معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ۲ در مقابل فرضیه صفر آن مورد تأیید قرار می‌گیرد

جدول شماره ۳- نتایج رگرسیون لجستیک نوع اظهار نظر حسابرس

شرح	مقدار	آماره Wald	احتمال آماره
سودآوری (علامت سود)	۰,۸۰۹	۶,۸۳۱	۰,۰۰۹
تغییرات در سود و زیان عملیاتی	-۰,۰۵۶	۱,۱۵۹	۰,۲۸۲
اندازه	۰,۰۶۴	۰,۹۳۱	۰,۳۳۴
اهرم مالی	-۰,۸۹۹	۴,۸۳۲	۰,۰۲۸
عرض از مبدأ	-۰,۷۹۹	۰,۷۰۲	۰,۴۰۲
ارزیابی کل مدل	کای مربع	۱۷,۶۷۹	۰,۰۰۱

تغییرات واریانس	حداقل تبیین		حداکثر درست‌نمایی	۶۶۱,۹۵۸
	حداکثر تبیین			
قدرت مدل - تفکیک متغیرها	۴	متغیر صفر		۲۱,۰۰۵
	۵	متغیر یک		۸۸,۷۶۸
			مجموع	

مطابق جدول شماره ۳ آزمون تحلیل رگرسیون لجستیک انجام شده برای بررسی رابطه سودآوری (علامت سود) و تغییرات سود و زیان عملیاتی با نوع اظهار نظر حسابرس، بر اساس ۴۹۵ شرکت سال انجام و مطابق ارزیابی کلی مدل با آماره کای مربع به میزان  $17/679$  در سطح اطمینان ۹۵ درصد به طور معنی‌داری پایا می‌باشد. این مدل بین ۴ تا ۵ درصد از واریانس پراکندگی نوع اظهار نظر حسابرس را تبیین می‌نماید و با توجه به سودآوری و تغییرات سود و زیان عملیاتی  $21/005$  درصد از گزارشات تعدیل نشده و  $88/768$  درصد از گزارشات تعدیل شده به درستی انجام گرفته است از این رو در حدود  $58/788$  درصد از پیش‌بینی‌ها درست می‌باشد.

**فرضیه شماره ۳: بین سود آوری (علامت سود) و نوع اظهار نظر حسابرس شرکت رابطه معناداری وجود دارد**

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل سودآوری به میزان  $0/809$  و آماره Wald آن به میزان  $6/831$  با احتمال خطای  $0,009$ ، بیانگر معنی‌داری تأثیر علامت سود بر اظهار نظر حسابرس می‌باشد با توجه به علامت مثبت ضریب متغیر یاد شده می‌توان بیان نمود که با افزایش دوره‌های سود، اظهار نظر حسابرس متمایل به گزارش تعدیل نشده می‌باشد. لذا بین سود آوری و نوع اظهار نظر حسابرس شرکت رابطه معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ۳ در مقابل فرضیه صفر آن مورد تأیید قرار گرفت.

**فرضیه شماره ۴: بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و نوع اظهار نظر حسابرس شرکت رابطه معناداری وجود دارد**

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل تغییرات در سود و زیان عملیاتی به میزان  $-0/056$  و آماره Wald آن به میزان  $1/159$  با احتمال خطای  $0,282$ ، بیانگر معنی‌دار نبودن تأثیر تغییرات در سود و زیان عملیاتی بر نوع اظهار نظر حسابرس می‌باشد. لذا بین تغییرات در سود و زیان عملیاتی و نوع اظهار نظر حسابرس شرکت رابطه معنی‌داری وجود ندارد. لذا فرضیه ۴ در مقابل فرضیه صفر آن رد می‌گردد.

جدول شماره ۴- نتایج رگرسیون لجستیک اندازه موسسه حسابداری

شرح	مقدار	آماره Wald	احتمال آماره
سودآوری (علامت سود)	۰,۶۶۷	۲,۵۹۴	۰,۱۰۷
تغییرات در سود و زیان عملیاتی	۰,۱۳۵	۶,۱۱۷	۰,۰۱۳
اندازه	۰,۲۳۶	۱۱,۰۹۸	۰,۰۰۱
اهرم مالی	۰,۳۰۳	۰,۴۲۹	۰,۵۱۳
عرض از مبدأ	-۵,۲۴۴	۲۳,۲۶۹	۰,۰۰۰
ارزیابی کل مدل	کای مربع	۲۱,۷۱۳	۰,۰۰۰
تغییرات واریانس			
تغییرات واریانس	حداقل تبیین	حداکثر درست‌نمایی	۴
	حداکثر تبیین		۶
قدرت مدل - تفکیک متغیرها	متغیر صفر		۹۸,۱۰۸
	متغیر یک		۶,۴۰۰
	مجموع		۷۴,۹۴۹

مطابق جدول شماره ۴ آزمون تحلیل رگرسیون لجستیک انجام شده برای بررسی رابطه سودآوری (علامت سود) و تغییرات سود و زیان عملیاتی با اندازه موسسه حسابداری، بر اساس ۴۹۵ شرکت سال انجام و مطابق ارزیابی کلی مدل با آماره کای مربع به میزان ۲۱/۷۱۳ در سطح اطمینان ۹۵ درصد به طور معنی‌داری پایا می‌باشد. این مدل بین ۴ تا ۶ درصد از واریانس اندازه موسسه حسابداری را تبیین می‌نماید و با توجه به نوع سود آوری و تغییرات در سود و زیان عملیاتی ۹۸/۱۰۸ درصد از شرکتها در انتخاب مؤسسات حسابداری (غیر سازمان حسابداری) و ۶/۴ درصد از شرکتها در انتخاب سازمان حسابداری به درستی تصمیم‌گیری نموده‌اند از این رو در حدود ۷۴/۹۴۹ درصد از پیش‌بینی‌ها درست می‌باشد.

**فرضیه شماره ۵: بین سود آوری (علامت سود) و اندازه موسسه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد**

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل سودآوری به میزان ۰/۶۶۷ و آماره Wald آن به میزان ۲/۵۹۴ با احتمال خطای ۰,۱۰۷ بیانگر معنی‌دار نبودن تأثیر علامت سود بر اندازه موسسه حسابداری می‌باشد لذا بین سود آوری و اندازه موسسه حسابداری شرکت رابطه

معناداری وجود ندارد. لذا فرضیه ۵ در مقابل فرضیه صفر آن رد می‌گردد.  
**فرضیه شماره ۶: بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و اندازه موسسه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد**

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل تغییرات در سود و زیان عملیاتی به میزان ۰/۱۳۵ و آماره Wald آن به میزان ۶/۱۱۷ با احتمال خطای ۰,۰۱۳ بیانگر معنی‌داری تأثیر تغییرات در سود و زیان عملیاتی بر اندازه موسسه حسابداری می‌باشد و با توجه به علامت مثبت ضریب متغیر یاد شده می‌توان بیان نمود که با افزایش تغییرات در سود و زیان عملیاتی شرکتها نسبت به انتخاب حسابرسان بزرگتر اقدام می‌نمایند. از این رو بین تغییرات در سود و زیان عملیاتی و اندازه موسسه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ۶ در مقابل فرضیه صفر آن مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول شماره ۵- نتایج رگرسیون مربعات معمولی تعداد بند شرط حسابرسان

شرح	مقدار	آماره t	احتمال آماره
سودآوری (علامت سود)	-۰,۷۶۲	-۳,۴۲۰	۰,۰۰۱
تغییرات در سود و زیان عملیاتی	۰,۰۸۹	۲,۵۵۲	۰,۰۱۱
اندازه	۰,۰۶۶	۱,۳۷۸	۰,۱۶۹
اهرم مالی	۰,۷۸۸	۲,۷۰۱	۰,۰۰۷
عرض از مبدأ	۰,۵۵۶	۰,۸۰۷	۰,۴۲۰
ضریب تعیین			
۰,۴۰۱			
ضریب تعیین تعدیل شده			
۰,۳۹۵			
آماره دوربین - واتسون			
۲,۱۲۳			
آماره F			
۶۵,۴۰۴			
احتمال آماره F			
۰,۰۰۰			

مطابق جدول شماره ۵ آزمون تحلیل رگرسیون انجام شده برای بررسی رابطه سودآوری (علامت سود) و تغییرات سود و زیان عملیاتی با تعداد بند شرط حسابرسان، بر اساس ۴۹۵ شرکت-سال انجام و مطابق ارزیابی کلی مدل، مدل برازش شده با آماره F به میزان ۶۵/۴۰۴ در

سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی داری است. این مدل ۴۰ درصد از تاثیرات متغیر مستقل را بر تعداد بند شرط حساسیت تبیین می نماید. سایر پذیره های زیربنایی مدل رگرسیون مورد بررسی قرار گرفته و مشکل خاصی مشاهده نگردیده است. لذا می توان بر اساس نتایج حاصل از جدول شماره ۵ فروض مربوطه را استنباط نمود.

### فرضیه شماره ۷: بین سود آوری (علامت سود) و تعداد بند شرط حساسیت رابطه معناداری وجود دارد

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل سودآوری به میزان  $0/762-$  و آماره  $t$  آن به میزان  $3/420-$  با احتمال خطای  $0,001$  بیانگر معنی دار بودن تأثیر علامت سود بر تعداد بندهای شرط حساسیت می باشد با توجه به علامت منفی ضریب متغیر یاد شده می توان بیان نمود که با کاهش دوره های سود، تعداد بند شرط در گزارش حساسیت افزایش می یابد. لذا بین سود آوری و تعداد بند شرط گزارش حساسیت رابطه معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ۷ در مقابل فرضیه صفر آن مورد تأیید قرار می گیرد.

### فرضیه شماره ۸: بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و تعداد بند شرط حساسیت رابطه معناداری وجود دارد

در ارتباط با فرضیه فوق با توجه به ضریب متغیر مستقل تغییرات در سود و زیان عملیاتی به میزان  $0/089$  و آماره  $t$  آن به میزان  $2/552$  با احتمال خطای  $0,011$  بیانگر معنی داری تأثیر تغییرات در سود و زیان عملیاتی بر تعداد بند شرط حساسیت می باشد و با توجه به علامت مثبت ضریب متغیر یاد شده می توان بیان نمود که با افزایش تغییرات در سود و زیان عملیاتی تعداد بند شرط حساسیت نیز افزایش خواهد یافت از این رو بین تغییرات در سود و زیان عملیاتی و تعداد بند شرط حساسیت رابطه معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ۸ در مقابل فرضیه صفر آن مورد تأیید قرار می گیرد.

### جدول شماره ۶- خلاصه نتایج فرضیه ها

ردیف	فرضیه	نتیجه آزمون
۱	بین سود آوری (علامت سود) و دوره تصدی حساسیت شرکت رابطه معناداری وجود دارد	تأیید
۲	بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و دوره تصدی حساسیت شرکت رابطه معناداری وجود دارد	تأیید
۳	بین سود آوری (علامت سود) و نوع اظهار نظر حساسیت شرکت رابطه معناداری وجود دارد	تأیید
۴	بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و نوع اظهار نظر حساسیت شرکت رابطه معناداری وجود دارد	عدم تأیید
۵	بین سود آوری (علامت سود) و اندازه موسسه حساسیت رابطه معناداری وجود دارد	عدم تأیید

تأیید	بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و اندازه موسسه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد	۶
تأیید	بین سود آوری (علامت سود) و تعداد بند شرط حسابرس رابطه معناداری وجود دارد	۷
تأیید	بین تغییرات (نوسانات) در سود و زیان عملیاتی و تعداد بند شرط حسابرس رابطه معناداری وجود دارد	۸

### ۶. بحث و نتیجه گیری

سود یکی از اقلام مهم و اصلی صورت‌های مالی است که توجه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را بخود جلب می‌کند. سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، مدیران، کارکنان شرکت، تحلیل‌گران، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، از سود به عنوان مبنایی جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعطای وام، سیاست پرداخت سود، ارزیابی شرکتها، محاسبه مالیات و سایر تصمیمات مربوط به شرکت، استفاده می‌کنند. اتخاذ چنین تصمیمات مهمی مستلزم این است که سود از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد بنابراین نه تنها کمیت بلکه کیفیت سود باید مورد توجه قرار گیرد.

یکی از معیارهای مهم مطلوبیت سود نزد استفاده‌کنندگان کیفیت و پایداری سود است. بسیاری از سرمایه‌گذاران، سرمایه‌گذاری در شرکتهایی که از یک روند ثابت سود آوری برخوردارند را ترجیح می‌دهند. آنچه می‌تواند باعث کنترل رفتار فرصت طلبانه مدیریت شده و مشکلات نمایندگی بین سهامداران و مدیران را کاهش دهد و منجر به ثبات میزان سود شود، حسابرسی است. حسابرسی که با کیفیت بالاتری انجام شود می‌تواند بر کیفیت و پایداری سود نقش داشته باشد.

هدف اساسی این پژوهش بررسی تأثیر نوسان‌پذیری سود بر کیفیت حسابرسی در میان شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. فرضیه‌های پژوهش با توجه به ادبیات و پیشینه پژوهش شامل ۲ فرضیه اصلی بود که هر کدام در قالب ۴ فرضیه فرعی و در مجموع ۸ فرضیه تدوین شده‌اند. نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش که به بررسی رابطه بین علامت سود و دوره تصدی حسابرس پرداخته است ضمن تأیید رابطه سودآوری با دوره تصدی نشان می‌دهد که با حفظ توان سودآوری شرکت احتمال تمدید دوره تصدی حسابرس نخستین و عدم تغییر حسابرس فعلی وجود دارد. نتیجه این فرضیه با پژوهش دارابی، علیزاده و علیزاده (۱۳۹۲) همسو می‌باشد. بر اساس نتایج حاصل از فرضیه دوم و با توجه به علامت منفی ضریب متغیر مستقل نوسان‌پذیری سود می‌توان بیان نمود که با کاهش تغییرات در سود و زیان عملیاتی، دوره تصدی و استمرار فعالیت حسابرس مسئول نیز تمدید می‌گردد. در فرضیه سوم رابطه بین توان سود آوری و نوع اظهار نظر حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به نتایج این فرضیه می‌توان بیان نمود که با افزایش دوره‌های سود دهی شرکتها احتمال صدور گزارش‌های تعدیل نشده از سوی حسابرس بیشتر خواهد شد. این نتیجه با تحقیق حاجیها

و غلامیان (۱۳۹۴)، حسینی، باقرپور و لاشانی و صالحی (۱۳۹۶) و الثانی بات و عبدل جلیل (۲۰۱۱) همسویی دارد. نتایج فرضیه چهارم مبین عدم وجود رابطه معنی دار بین نوسانات در سود با نوع اظهار نظر حساسی است.

فرضیه پنجم رابطه بین سودآوری و اندازه موسسه حساسی را مورد آزمون قرار داده است. نتیجه این فرضیه عدم وجود رابطه معنی دار بین سودآوری و اندازه موسسه حساسی بوده است. با توجه تأیید فرضیه ششم می توان بیان نمود با افزایش تغییرات و نوسانات در سود و زیان عملیاتی، شرکت ها نسبت به انتخاب حساسی بزرگتر اقدام می نمایند لذا بین نوسانات سود و اندازه موسسه حساسی رابطه معنی داری برقرار است. فرضیه هفتم به دنبال بررسی رابطه بین سودآوری و تعداد بندهای شرط در گزارش حساسی است. با توجه به تأیید این فرضیه و علامت منفی ضریب متغیر مستقل توان سودآوری می توان بیان نمود که با کاهش دوره های سود دهی، احتمال بروز عدم توافق بین صاحبکار و حساسی افزایش یافته و احتمالاً تعداد بند شرط در گزارش حساسی افزایش می یابد. نتیجه این فرضیه با تحقیق لی (۲۰۰۹)، مرادزاده فرد و زینالی (۱۳۹۲) مطابقت دارد. نتایج فرضیه هشتم نشان می دهد که با افزایش تغییرات در سود و زیان عملیاتی تعداد بند شرط حساسی نیز افزایش خواهد یافت از این رو بین تغییرات در سود و زیان عملیاتی و تعداد بند شرط حساسی رابطه معناداری وجود دارد.

نوسان پذیری سود بعنوان یکی از ویژگی های مهم سری زمانی کیفیت سود نقش قابل توجهی در پیش بینی سودهای بلند مدت و کوتاه مدت دارد. نوسانات سود نشان دهنده پراکندگی سود در طول زمان است و نوسانات بالاتر بیان کننده تغییرات بیشتر در سود می باشد. افزایش نوسانات سود قابلیت پیش بینی سودهای آتی را کاهش می دهد عبارت دیگر همبستگی پایین یا نوسانات زیاد در سود احتمال تحقق و وقوع سود مورد انتظار را کاهش می دهد. سودی که دارای ثبات و پایداری باشد دارای کیفیت بیشتری است و برای تصمیمات سرمایه گذاری دارای اطلاعات مفیدتری خواهد بود. یکی از راه های ارتقای کیفیت و پایداری سود ارتقای کیفیت حساسی است. زیرا شرکت هایی که نوسانات زیادی در سود دارند امکان دریافت گزارش حساسی تعدیل شده (غیر مقبول) بالاتری خواهند داشت. بر این اساس می توان استدلال نمود که کیفیت سود بر کیفیت حساسی اثرگذار می باشد.

### پیشنهادات کاربردی:

۱. با توجه به نقش مهم سود و خصیصه های آن به ویژه پایداری و نوسان پذیری سود در تصمیم گیری افراد، حساسان در فرایند حساسی تمرکز بیشتری بر سود و ارقام تشکیل دهنده آن داشته باشند و بخش تجزیه تحلیل روندها و نسبت های سودآوری در گزارش های حساسی برجسته تر گردد تا استفاده کنندگان درک عمیق تری در مورد کیفیت سود شرکتها داشته باشند.
۲. سرمایه گذاران باید نسبت به نوسان پذیری و پایداری سود شرکتها شناخت بیشتری کسب کنند و اطلاعات گزارش شده توسط مدیران را با احتیاط بیشتری تعبیر و تفسیر نمایند.

۳. با توجه به اینکه عوامل مختلفی (شامل عوامل اقتصادی و نحوه عمل حسابداری) بر نوسانات سود شرکتها اثرگذار است و هر دسته از این عوامل می‌توانند تأثیر متفاوتی بر تصمیم‌گیری افراد داشته باشند لذا تشخیص و تبیین علل نوسانات ایجاد شده در سود به تفکیک عوامل آن ضروری است.

۴. با توجه به وجود رابطه منفی و معنادار بین نوسان‌پذیری سود و دوره تصدی حسابرس، بورس اوراق بهادار باید در مورد دلایل تغییرات اختیاری حسابرسان فعلی (قبل از اتمام دوره اجباری تغییر حسابرس) حساسیت بیشتری داشته باشد.

### پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

برای پژوهش‌های آینده مطالعه تأثیر سایر معیارهای کیفیت سود مانند قابلیت پیش‌بینی سود بر شاخصهای دیگر کیفیت حسابرسی مانند تجدید ارائه صورتهای مالی، میزان استقلال و ... در شرکت‌های بورسی و بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود به تفکیک صنایع مختلف و مقایسه بین این صنایع توصیه می‌گردد.

### فهرست منابع

#### الف- منابع فارسی:

- آذر، عادل، مؤمنی، منصور، (۱۳۹۰)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد اول، چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات سمت.
- بنی مهد، بهمن، عربی، مهدی و حسن پور، شیوا (۱۳۹۷)، پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، چاپ دوم، انتشارات ترمه.
- ۱- ایزدی نیا، ناصر، و نظرزاده، سیدناصر (۱۳۸۸). "بررسی ارتباط کیفیت سود و بازده سهام در شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله توسعه و سرمایه، ۱۱۰، ۳-۸۷
- ۲- حساس یگانه، یحیی و وحیدی الیزی، ابراهیم (۱۳۸۳). "برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۷، دانشگاه علامه طباطبائی
- ۳- حیدری، مهدی، قادری، بهمن و همه خانی سعید (۱۳۹۶). "بررسی نقش میانجی عدم تقارن اطلاعاتی در تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی و سیاستهای تأمین مالی". راهبرد مدیریت مالی، شماره ۱۹، دانشگاه الزهراء
- ۴- صالحی، مهدی. و فلاح گنج، زین العابدین (۱۳۹۵). "اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با استفاده از تحلیل ساسله مراتبی فازی (AHP)". فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۱۸)، ۲۷-۱۵
- ۵- حقیقت، حمید و معتمد، مهدی (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین نوسان‌پذیری سود و قابلیت پیش‌بینی سود". پیشرفت‌های حسابداری، سال سوم، شماره ۲، صص ۸۷-۶۵
- ۶- مشایخی، بیتا و متنی، وحید (۱۳۹۲). "تبیین ارتباط بین نوسان‌پذیری و قابلیت پیش‌بینی سود حسابداری". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۴۰، صص ۱۲۴-۱۰۱
- ۷- مهرانی، ساسان و حصار زاده، رضا (۱۳۹۰). "نوسان‌های سود و امکان پیش‌بینی آن". دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۶ صص ۴۲-۲
- ۸- مشایخی، بیتا و متنی، وحید (۱۳۹۲). "بررسی عوامل مؤثر بر نوسان‌پذیری سود". فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۸۹-۶۶
- ۹- بولو، قاسم و طالبی، میثم (۱۳۸۹). "معیارها و مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت سود". ماهنامه بورس، ماهنامه اقتصادی، مالی، شماره ۹۲
- ۱۰- بولو، قاسم و میرزایی، ابراهیم (۱۳۹۰). "رشد درآمد و سود پایدار، کیفیت سود و ضریب واکنش سود". پژوهش حسابداری،



## شماره ۳

- ۱۱- ایزدی نیا، ناصر و علی مرادی، افسر (۱۳۹۲). "کیفیت حسابداری"، حسابدار رسمی ۲۱ صص ۵۹-۶۸
- ۱۲- پیری، پرویز و بزرگری صدیقی، سمانه (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابرس با کیفیت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس مدل کاسنیک"، پیشرفتهای حسابداری، ۲۸، ۹۱-۶۵
- ۱۳- حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری"، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۷(۶۱)، ۹۸-۶۵
- ۱۴- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان"، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۱(۳۸)، ۷۶-۵۳
- ۱۵- مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده (۱۳۹۲). "تدوین مدل کیفیت حسابداری" فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳)، ۱۴۷-۱۰۳
- ۱۶- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری، ۳، ۲۱-۴
- ۱۷- هشی، عباس و مظاهری فرد، کمیل (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۵۱(۱۷)، ۳۴-۱۷
- ۱۸- بهزادیان، فتاح و ایزدی نیا، ناصر (۱۳۹۷). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، دوره دهم، شماره اول، صص ۶۰-۲۹
- ۱۹- ایمانی برندق، محمد؛ مهرانی، کاوه و حجت شمامی، رحیم (۱۳۹۵). "شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی" مجله دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۵۲، صص ۵۶۱ تا ۵۸
- ۲۰- مهدوی، غلامحسین و حسینی نیا، سمیه (۱۳۹۴). "بررسی اثربخشی کیفیت حسابداری بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابداری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" مجله دانش حسابداری، سال ششم، شماره ۱۲، صص ۳۰-۷
- ۲۱- بزرگری خانقاه، جمال. کریمی، مصیب (۱۳۹۳). "رفتارشناسی کیفیت حسابداری بر ارزشگذاری سهام"؛ مطالعات مدیریت راهبردی؛ سال پنجم، شماره ۱۸
- ۲۲- پورحیدری، امید؛ صفی پور افشار، مجتبی؛ گودرز تله جردی؛ صفی پور افشار، معصومه (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر هزینه حسابداری و قیمت گذاری کمتر از واقع در عرضه‌های اولیه". فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال هفتم، شماره ۶۲، صص ۵۱-۳۱
- ۲۳- ثقفی، علی و کردستانی، غلامرضا (۱۳۸۳). "بررسی و تبیین رابطه بین کیفیت سود و واکنش بازار به تغییرات سود نقدی". بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۳۷، ۷۲-۵۱
- ۲۴- مشایخ، شهناز و اسماعیلی، مریم (۱۳۸۵). "بررسی رابطه بین کیفیت سود و برخی از جنبه‌های اصول راهبردی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران". بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۵، ۴۴-۲۵
- ۲۵- وکیلی فرد، حمیدرضا؛ محمدی، سامان و کاظمی نوری، سپیده (۱۳۹۳). "کیفیت سود و انتخاب حسابرس" فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۱۶۸-۱۵۱
- ۲۶- صالحی، اله کرم؛ بزرگمهریان، شاهرخ و امینی، امین (۱۳۹۵). "بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر پایداری سود" فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت سال پنجم، شماره ۲۰
- ۲۷- خدادادی، ولی؛ ویسی، سجاد و چراغی نیا، علی (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و ساختار سرمایه" مجله بررسی‌های حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۱، صص ۶۴-۴۵
- ۲۸- سجادی، سید حسین و زارعی، رضا (۱۳۸۶). "تأثیر ویژگی‌های موسسه حسابداری و صاحب کار بر حق الزحم حسابداری"، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۹، صص ۹۰-۶۷
- ۲۹- پیروز، فائزه و کامیابی، یحیی (۱۳۹۷). "بررسی ارتباط بین همبستگی سود، نوسان پذیری و حق الزحمه حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" پنجمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت حسابداری
- ۳۰- پزشکیان، سعید علیرضا و حسینی ازان اخاری، سعید مهدی (۱۳۹۷). "بررسی رابطه مدت تصدی حسابرس با کیفیت حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" مجله دانش حسابداری، شماره ۶۷،

تابستان ۹۶.

- ۳۱- طالبپور اصل، رزگار؛ هرمزی، شیرکوه؛ قهرمانی، محمد امین و وارسته، هاشم (۱۳۹۷) " بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" مجله دانش حسابداری، شماره ۷۳، زمستان ۹۷.
- ۳۲- عالی پور، مراد؛ و صالحی، اله کرم (۱۳۹۷) " بررسی تأثیر استرس کار حسابداری بر کیفیت حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" مجله دانش حسابداری، شماره ۷۲، پاییز ۹۷.

### ب- منابع انگلیسی:

- 33- De Angelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, 183-199
- 34- Jun Lin. Z and Ming Liu. (2009), "The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from China", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 18: 44-59.
- 35- Cheng, C. S. A., Johnston, J., & Zishang Liu, C. (2013). The supplemental role of operating cash flows in explaining share returns: Effect of various measures of earnings quality. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21(1), 53-71.
- 36- Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pocket hypotheses. *Journal of Business Finance and Accounting*: 26, (7) & (8): 779-805.
- 37- Dunn, K. A., Mayhew, B. W., and Mossfield, S. G. (2000). Auditor industry specialization and client disclosure quality. *Contemporary Accounting Research*. (17): 183-198.
- 38- Balsam, S., Krishnan, J., Yang, J.S., (2001). "Auditor industry specialization and the earnings response coefficient". Working paper, Temple University
- 39- Jenkins, D. S., Kane G. D. and Velury U (2006). "Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990s", *Journal of Accounting and public policy*, Vol. 25, 71-90
- 40- Reynolds, J.K., and J.R. Francis. (2000). "Does size matter? The influence of large clients on office level auditor reporting decisions". *Journal of Accounting and Economics* 30 (December 375-400).
- 41- Balsam, S., J. Krishnan and J. Yang. 2003. Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. vol. 22 (2).p.p 71-97.
- 42-Altman E.I. 1968; Financial Ratios, Disarmament Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *The Journal of Finance* Vol. 23.p.p: 589-609. \* Balsam, S., J.
- 43- Krishnan and J. Yang. 2003. Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. vol. 22 (2).p.p: 71-97. \* Becker, C.,
- 44- M. Defond, J. Jiambalvo and K. Subramanyam. 1998. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*. vol. 15 (1).p.p: 1-2
- 45- Bauw HV, Marleen Willekens 2012. Evidence on (the lack of) Audit quality. Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market; *European Accounting Review*; 13(3). p. p 501-2
- 46- Cameran, KL, Prencepe and A., & P. Trombetta. 2008. The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 8..p 43-66.
- 47- Davis, R. A. and D. Neu. 2009.. A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research* (Spring). p. p: 479-488.
- 48- Dunn K. and B.W. Mayhew. 2004. Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies* 9 (1). p. p 35 – 58.
- 49- Deis, D. and G. Giroux. 1992. Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review* 67 (3). p. p 462-479.
- 50- Davis, Soo and Trompeter, K.R. (2002), "Do non- audit service fees impair auditor inde-

- pendence? Evidence from going concern opinions”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No. 4, pp. 1247-74.
- 51- Francis, J. and E. Wilson. 2014. Auditor changes: A joint test of theories related to agency costs and auditor differentiation. *The Accounting Review* 63 (4). p. p 663-682.
- 52- Goelzer, D. 2010. Speech presented at the 2010 AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments, Washington, D.C., December 7, Vol.7. p.p 251-289
- 53- HAY, D., JETER, D. (2011), ‘The Pricing of Industry Special isation by Auditors in New Zealand’, *Accounting and Business Research* 41, 2.p.p: 171-195
- 54- Janin and Piot D. 2005. Speech presented at the 2005 AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments, Washington, D.C., December 7, 2005. Vol.25. p. p264-275
- 55- Jensen, M., 1986, Agency costs of FCF, corporate finance, and takeovers, *The American Economic Review* 76, Vol.23. p. p: 323-329.
- 56- Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.
- 57- Arel, B., Brody, R. & Pany, K. (2008). Audit firm rotation & audit quality. *CPA Journal*, 75(1), 36-39.
- 58- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing*, 11(1), 1.
- 59- Catanach Jr, A. H., & Walker, P. L. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 43-66.
- 60- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
- 61- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125- 152.
- 62- Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine-Falcy, S. (2016). Audit quality perception: Beyond the ‘Role-Perception Gap’. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201.
- 63- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- 64- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 385- 421.
- 65- Lam, S.-S., & Chang, S. L. (1994). Auditor service quality and auditor size: Evidence from initial public offerings in Singapore. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 3(1), 103-114.
- 66- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 348-367.
- 67- Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism: Georgia Institute of Technology. *College of Management*.
- 68- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), 226-241.
- 69- Louis, H. (2004). Acquirers' Abnormal Returns, Audit Firm Size, and the Small Auditor Clientele Effect. <https://ssrn.com/abstract=483662>.
- 70- McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the “expectation gap”. *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- 71- Palmrose, Z.-V. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 55-73.
- 72- Pany, K., & Reckers, P. M. (1988). Auditor performance of MAS: A study of its effects on decisions and perceptions. *Accounting Horizons*, 2(2), 31-38.
- 73- Schroeder, M. S., Solomon, I., & Vickrey, D. (1986). Audit quality: The perceptions of



- audit-committee chairpersons and audit partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 5(2), 86-94.
- 74- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1987). Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, British Columbia, Canada.
- 75- Camerana, M.; Prencipea, A.; and M. Trombetta (2014). "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality", *European Accounting Review*, Vol. 23, No. 1, pp, 1-24.
- 76- Behn, B. K.; Choi, J.; and T. Kang (2008). "Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts", *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 2, pp. 327-349.
- 77- Teoh, S. H., I. Welch, and T. J. Wong. "Earnings Management and the Subsequent Market Performance of Initial Public Offerings." *Journal of Finance*, 53, (1998), pp. 1935-1974.
- 78- Schipper, K. and Vincent, L. (2003). Earnings quality, *Accounting Horizons*, Vol.17 (supplement), p. 97-110.
- 79- Graham, J., Campbell, H., and Rajgopal, S. (2005); "The economic implications of corporate financial reporting", *Journal of Accounting and Economics*, 40, 3-73.
- 80- Nikkinen Jussi and Petri Sahlström (2004) Does Agency theory provide a general Framework for Audit Pricing? *International Journal of Auditing*, Vol.8, Issue.3, Pg253
- 81- David, B and Bryan, Terry W.M and Kenneth Reynolds, J (2017) Earnings Autocorrelation, Earnings Volatility and Audit Fee. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory in - Press*